Downloaded from Blogs on 27.11.2026 10:01h

By PwC Deutschland | 19. März 2021

Neues BMF-Schreiben zur Hinzurechnungsbesteuerung

Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der §§ 7 bis 14 AStG

Downloaded from Blogs on 27.11.2026 10:01h

Mit Datum vom 17. März 2021 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben zur Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG, auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen der §§ 7 bis 14 AStG, veröffentlicht.

Das Schreiben ist eine Reaktion auf die BFH-Urteile vom 22. Mai 2019 (I R 11/19, siehe unseren **Blogbeitrag**) und vom 18. Dezember 2019 (I R 59/17, siehe unseren **Blogbeitrag**), die zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt vorgesehen sind.

Das BMF hält im Rahmen des Erlasses fest, wie § 8 Abs. 2 AStG aus Sicht der Finanzverwaltung auszulegen ist und verfügt, dass die Vorschrift – unter der Bedingung eines hinreichenden Informationsaustausches – auch im **Drittstaatenfall** sinngemäß Anwendung findet.

Zusätzlich zum Maßstab des § 8 Abs. 2 AStG muss darüber hinaus sowohl im EU/EWR- als auch im Drittstaatenfall dargelegt werden, dass keine rein künstliche Gestaltung vorliegt.

Das Schreiben soll in **allen noch nicht bestandskräftigen Fällen** Anwendung finden.

1. Vorherige Rechtsprechung des BFH

Mit Urteilen vom 22. Mai 2019 (I R 11/19) und vom 18. Dezember 2019 (I R 59/17) hatte der BFH entschieden, dass die aufgrund des Steuersenkungsgesetzes vom 23. Oktober 2000 am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Änderungen des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung dazu geführt haben, dass die sog. **Standstill-Klausel** des Artikels 57 Absatz 1 EG (jetzt: Artikel 64 Absatz 1 AEUV) **keine Anwendung mehr findet**.

Diese Auffassung, der sich nun auch das BMF anschließt, hat zur Folge, dass sich sowohl die sog. erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Absatz 6 und 6a AStG als auch die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Absatz 1 AStG in Drittstaatenkonstellationen fortan an der **Kapitalverkehrsfreiheit** (Artikel 56 Absatz 1 EG, jetzt: Artikel 63 Absatz 1 AEUV) messen lassen müssen.

2. Reaktion des BMF: Anwendung des § 8 Absatz 2 AStG (Entlastungsbeweis)

Allgemeines

Das BMF formuliert Anforderungen, die an den Entlastungsbeweis gem. § 8 Abs. 2 AStG zu stellen sind und verfügt zudem, dass der Maßstab des § 8 Abs. 2 AStG sowohl für EU/EWR- als auch Drittstaatenfälle gelten soll. Die Anwendung von § 8 Abs. 2 AStG soll aber nur die erste Stufe des Entlastungsbeweises darstellen; auf zweiter Stufe muss *zusätzlich* nachgewiesen werden, dass die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft keine rein künstliche Gestaltung darstellt.

Inwieweit das Erfordernis der Prüfung einer rein künstlichen Gestaltung als zusätzliches Kriterium in EU/EWR-Fällen **unionsrechtlich anzuerkennen ist,** bleibt abzuwarten:

Interpretation von § 8 Abs. 2 AStG

Downloaded from Blogs on 27.11.2026 10:01h

Für den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach § 8 Absatz 2 AStG (**erste Stufe**) soll gelten, dass

- eine gezielte Nutzziehung der Ressourcen im Aufnahmestaat vorliegen muss, z. B. gut ausgebildetes Personal oder günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder z. B. besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität. Die Ausübung der Geschäftstätigkeit im Aufnahmestaat muss hierbei einen relevanten Umfang erfordern und erreichen. Die Teilnahme am dortigen Marktgeschehen muss aktiv, ständig und nachhaltig sein. Für Kapitalanlagegesellschaften bedeutet dies, dass der Kapitalbeschaffungs- oder Investitionsmarkt im Aufnahmestaat liegen muss. Nicht ausreichend ist beispielsweise die Anmietung von Büroräumlichkeiten bzw. eine nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen, insbesondere wenn die Wahrnehmung dieser Funktionen nicht ortsgebunden ist;
- die Zwischengesellschaft nicht nur personell, sondern auch sachlich angemessen ausgestattet sein muss, so dass sie in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Kernfunktionen selbständig auszuüben;
- die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen durch die ausländische Gesellschaft selbst getroffen werden müssen. Die Gesellschaft muss ihre wirtschaftliche Kernfunktion selbst ausüben. Dies ist nicht der Fall, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit durch Dritte besorgen lässt.

Die Substanzerfordernisse des § 8 Absatz 2 AStG müssen im Hinblick auf die jeweiligen passiven Einkünfte (§ 8 Absatz 1 AStG) erfüllt werden. Hierdurch kommt wohl zum Ausdruck, dass eine “segmentierende Betrachtung” vorzunehmen ist und es nicht auf die Gesellschaft als Ganzes ankommt, sondern § 8 Abs. 2 AStG immer mit Blick auf die jeweiligen passiven Einkünfte zu prüfen ist. Der BFH hatte sich dazu bisher nicht explizit geäußert; in der Literatur ist diese Frage umstritten.

Neben dem Erfordernis von “Substanz” iSd § 8 Abs. 2 AStG soll darüber hinaus nachgewiesen werden, dass keine rein künstliche Gestaltung vorliegt (**zweite Stufe**). Hierzu sind triftige wirtschaftliche, d.h. außersteuerliche Gründe für die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft nachzuweisen.

3. Anforderungen an die Amtshilfe in Drittstaatenfällen

Allgemeines

Da innerhalb der EU durch die Amtshilferichtlinie ein hinreichender Informationsaustausch gewährleistet ist, beschäftigt sich das Schreiben nur mit der Anforderung an den Informationsaustausch in Drittstaatenfällen (dies gilt insoweit einschließlich EWR, da die Amtshilferichtlinie hier nicht anwendbar ist).

Das BMF fordert, dass einerseits ein ausreichender **rechtlicher Rahmen** für ein Informationsaustausch mit Blick auf die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer besteht. Andererseits soll es dieser Rahmen **auch tatsächlich** ermöglichen, die Richtigkeit der Informationen im Einzelfall im Austausch mit der

Downloaded from Blogs on 27.11.2026 10:01h

ausländischen Finanzverwaltung zu überprüfen.

Rechtlicher Rahmen

Aufgeführt werden die große Auskunftsklausel nach Art. 26 OECD-MA, Tax Information Exchange Agreements, das sog. Europaratsabkommen und zwischenstaatliche Vereinbarungen mit vergleichbaren Regelungen (genannt wird die Anlage 1 des Merkblatts zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen). Sollte die Amtshilferichtlinie - wie auch im Verfahren I R 59/17 - bereits rückwirkend für Zeiträume vor EU-Beitritt eines Drittstaats anwendbar sein, ist auch diese als hinreichende Grundlage anerkannt.

Abstrakt existierende Auskunftsverweigerungsrechte stehen dem rechtlichen Rahmen nicht entgegen (so auch BFH I R 59/17).

Tatsächlicher Informationsaustausch

Neben dem rechtlichen Rahmen muss die Verifikationsmöglichkeit nach Verwaltungsauffassung auch tatsächlich (und damit nicht nur rechtlich) möglich sein und die Verwaltungszusammenarbeit “störungsfrei” sein. Ob dieses Zusatzerfordernis unionsrechtlich Bestand haben wird, bleibt abzuwarten.

Daneben hält das BMF fest, dass wenn ein Auskunftsersuchen im Einzelfall gestellt wird, um die Richtigkeit der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Informationen zu überprüfen, dies innerhalb einer (nicht näher spezifizierten) angemessenen Frist tatsächlich bestätigt werden müssen. Der Hinweis, dass keine abweichenden Erkenntnisse vorliegen, soll nicht ausreichend sein, damit eine Verifikationsmöglichkeit gegeben ist.

4. Hinweis: Relevanz nach der Umsetzung der ATAD

Die Begründung des RefE zum ATAD-Umsetzungsgesetz geht davon aus, dass die Hinzurechnungsbesteuerung (außerhalb von § 13 AStG-E) nicht unter die Kapitalverkehrsfreiheit fällt und damit ein Drittstaatenschutz ausscheidet. Insoweit würde sich bei Anwendung dieser Sichtweise die Frage der Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG nicht stellen.

Schlagwörter

Außensteuergesetz, Hinzurechnungsbesteuerung, Internationales Steuerrecht